

convenience), а продвижение – с информированностью потребителя (customer communication) [4].

Несмотря на ограниченность применения, модель «4Р» сыграла прогрессивную роль в формировании теории и развитии практики маркетинга, особенно в отношении потребительских товаров в упаковке.

Для переходного периода формирования рыночных отношений маркетинг-микс применяется при планировании маркетинговых мероприятий. Поэтому знание процесса разработки маркетинг-микса, его структуры имеет практическое значение.

Список литературы: 1. Гренроос К. Маркетинг и менеджмент услуг. Lexington Books, 1990. 2. Багиев Г.Л. Основы организации маркетинговой деятельности на предприятии. Материалы к научно-практическому семинару. Л.: Ленинград. Обл. правление ВНТОЭ, 1990. 3. Котлер Ф. Основы маркетинга. Пер. с англ. М.: Прогресс, 1990. 4. Котлер Ф. Маркетинг по Котлеру. Как создать, завоевать и удержать рынок. Альпина Бизнес Букс, 2006.

Надійшла до редколегії 11.02.11

УДК 338.512

А.Ю. ОРЛОВА, аспирантка, ХНЭУ, Харьков

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ И МАШИНОСТРОЕНИИ ПОСЛЕ ПРИНЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Анализируется нормативная база оценки себестоимости продукции промышленных предприятий Украины за период с 1990г. до принятия в декабре 2010 г Налогового кодекса.. Отмечено изменение функций «Положения (стандарта) бухгалтерского учёта 16 «Затраты». С учётом опыта США и других стран обоснованы рекомендации по совершенствованию нормативной базы. Аргументирована необходимость разработки отраслевых методических рекомендаций по определению себестоимости продукции в машиностроении и других отраслях промышленности.

Аналізується нормативна база оцінки собівартості продукції промислових підприємств України за період з 1990р. до прийняття в грудні 2010 р Податкового кодексу . Відзначено зміну функцій «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16» Витрати». З урахуванням досвіду США та інших країн обґрунтовано рекомендації щодо вдосконалення нормативної бази. Аргументовано необхідність розробки галузевих методичних рекомендацій щодо визначення собівартості продукції в машинобудуванні та інших галузях промисловості.

The article analyzed an estimation normative base of Ukrainian industrial organizations from 1990 until the adoption the Tax Code in December. Marked change in the functions of the «Conditions (Standard) of the business Accounting 16 «Costs.» Taking into account experience of the USA and other countries was given recommendations about normative base improvement. Argued for the need to develop industry guidelines on the definition of production cost in engineering and other industries.

I. Введение. Во время переживаемого затяжного мирового финансово-экономического кризиса особую актуальность приобретают вопросы обоснованного определения себестоимости производимой продукции, работ, услуг

(далее – продукции). Это обусловлено тем, что определяющим фактором при принятии решения о приобретении товара значительно чаще стала выступать более низкая цена, а не его более высокое качество. При этом для реализации эффективной ценовой политики очень важно с максимальной точностью определять себестоимость производимой на предприятии продукции каждого вида. Вместе с тем существуют проблемы в теоретическом и методическом обеспечении оценки себестоимости продукции промышленных предприятий

II. Постановка задачи. Проблеме определения себестоимости производимой продукции посвящены работы Бригхэма Ю., Хьюстона Дж., Гарисона Т., Норина Э., Брюера П., А. Филинкова, Шеремета А.Д., Иванова Ю. Б., Мищенко В.А., Котлярова Е.И., Грищенко О. В., Ришара Ж. и других учёных. Однако имеются ещё недостаточно разработанные аспекты этой многогранной проблемы. Кроме того, нужно учитывать, что имеются существенные различия в правилах бухгалтерского учёта различных промышленно развитых стран как в части определения себестоимости продукции, так и чистой прибыли. Например, исследования Бригхэма Ю. Хьюстона Дж. показали, что чистая прибыль гипотетической компании с учётом существующих различий в правилах бухгалтерского учёта за один и тот же период может быть оценена в 34600 долл. в США, а Англии в 260 тыс. долл. и в 240,6 тыс. долл. – в Австралии. [11, с. 86]. Максимальное расхождение превышает 7,5 раза. Цель настоящей работы состоит в анализе некоторых аспектов теоретико-методического обеспечения оценки себестоимости продукции в промышленности и машиностроении и выявлении возможных путей его совершенствования после принятия налогового кодекса

Действующая в Украине методическая база для определения себестоимости продукции с 1991 г. претерпевала многократные изменения. С 1991 г. по 1996 г. в Украине действовали «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на предприятиях СССР», утвержденные Госпланом СССР, Минфином и Госкомцен в 1990 г. с изменениями и дополнениями 1991 г. [1, с. 3-39]. В 1996 г. на смену этому документу пришло «Типовое положение по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности», утвержденное Кабинетом Министров Украины 26.04.1996 г.(далее «Типовое положение 1996 г.»), которое не внесло существенных изменений в методические подходы к оп-

ределению себестоимости [2]. Этот документ, как и предыдущий, делал акцент на определение производственной и полной себестоимости промышленной продукции каждого вида, производимой на предприятии. Методология расчёта производственной и полной себестоимости каждого вида продукции была основана на отражении всех прямых и косвенных расходов. В 2000 г. Минфином Украины было утверждено «Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16 »Затраты» (далее по тексту П(С)БУ 16), которое определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах предприятия и её раскрытия в финансовой отчётности. Подчёркнуто, что нормы П(С)БУ 16 используются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами независимо от вида деятельности и формы собственности (кроме банков и бюджетных учреждений) [3]. П(С)БУ 16 не содержит чётких рекомендаций по отражению всех затрат в себестоимости реализованной предприятием продукции каждого вида за определенный период. Оно основано на распространённом в США и других промышленно развитых странах методе «директ-костинг» («direct – cost»). Изначально в 30-е годы XX века этот метод был основан на учете в себестоимости продукции только прямых переменных затрат. Для определения прибыли от реализации продукции косвенные затраты по всем видам выпускаемой на предприятии продукции вычитались из маржинальной прибыли. Совершенствование этого метода происходило в направлении выделения из косвенных затрат переменных элементов и прибавлении их к прямым затратам. Например, по степени охвата числа статей затрат на предприятиях в англосаксонских странах в различные периоды времени французский профессор Жак Ришар выделил 4 методических подхода к оценке себестоимости реализованной продукции [14, с. 57-58]. На практике же большинство производственных предприятий промышленно развитых стран также рассчитывают полную себестоимость произведенной и реализованной продукции с отражением всех затрат.

После ввода в действие П(С)БУ 16 не было отменено «Типовое положение 1996 г.», но, к сожалению, в этих документах не были сделаны пояснения различий в сферах применения и используемой терминологии [3]. Эти существенно отличающиеся методическими подходами и терминологией документы действовали до 2002 года параллельно. Так, например, П(С)БУ16 регламенти-

рует расчёт производственной себестоимости, которая в соответствии с «Типовым положением 1996г.» может быть определена как неполная производственная себестоимость (без общехозяйственных (административных) затрат. В 2002 году «Типовое положение 1996 г.» было отменено, хотя многие предприятия продолжают пользоваться этим документом для калькулирования полной себестоимости реализованной продукции каждого вида. На взгляд автора, это правильная реакция на допущенную ошибку. «Типовое положение 1996 г.» не следовало отменять, а продолжать совершенствовать, пояснив различия в сферах применения и используемой терминологии. Кроме того, П(С)БУ 16 имело ряд существенных недостатков. И только некоторые из них уже устранены.

В связи с тем, что методологии учёта затрат, определяемые П(С)БУ 16 и обязательным к исполнению «Законом о налогообложении прибыли» 1997 г. [4] существенно различались, предприятия вели параллельно бухгалтерский и налоговый учёт. Так, при оценке налогооблагаемой прибыли согласно «Закону о налогообложении прибыли» в составе валовых расходов не выделялась себестоимость реализованной предприятием продукции за отчетный период, а использовался термин «валовые расходы». При этом с 2000года П(С)БУ 16 выступало в качестве методологической основы формирования в бухгалтерском учете информации о затратах предприятия.

Рассмотрим основные рекомендации П(С)БУ 16. В соответствии с п.7 П(С)БУ 16 «расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отображаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены». Такой подход соответствует международным стандартам бухгалтерского учёта. Согласно п.11 себестоимость реализованной на протяжении отчетного периода продукции состоит из её производственной себестоимости, нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных расходов. При этом П(С)БУ 16 не даёт чёткого определения сверхнормативных производственных расходов. Производственная же себестоимость продукции включает в себя: прямые материальные расходы; прямые расходы на оплату труда; другие прямые расходы; переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные рас-

ходы. Производственная себестоимость продукции уменьшается на справедливую стоимость сопутствующей продукции, которая реализуется, и на стоимость продукции, которая используется на самом предприятии по оценке возможного ее использования. Последняя рекомендация появилась согласно Приказу Минфина № 989 от 10.12.2002г., хотя существовала в «Типовом положении 1996 г.».

В соответствии с П(С)БУ 16 перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются предприятием. В соответствии с п. 17 затраты, связанные с операционной деятельностью, которые не включаются в себестоимость реализованной продукции, делятся на административные расходы, расхода на сбыт и прочие операционные расходы. Таким образом, в соответствии с этой рекомендацией П(С)БУ 16 термин «себестоимость реализованной продукции» отражает только её неполную производственную себестоимость.

К административным (общехозяйственным) относятся затраты, которые связаны с управлением и обслуживанием предприятия. На производственном предприятии административные затраты в основном связаны с производством продукции, так как основная численность административно-управленческого персонала занята управлением производством. Поэтому их нельзя полностью выводить из производственной себестоимости как это произошло в П(С)БУ 16.

Порядок калькулирования себестоимости продукции существенно зависит от особенностей технологии и организации производства. Поскольку П(С)БУ 16 не давало предприятию возможности адекватно калькулировать себестоимость реализованной продукции каждого вида, то это приводило к необходимости параллельного ведения ещё и управленческого учёта.

По мнению автора, в П(С)БУ 16 рассматривается порядок определения суммарной себестоимости реализованной предприятием продукции всех видов за определённый период и отсутствуют рекомендации по калькулированию полной себестоимости реализованной продукции каждого вида. Аналогично обстоит дело и в промышленно развитых странах. Там также на основе налогового законодательства и стандартов бухгалтерского учёта рассчитывают суммарную себестоимость реализованной продукции всех видов за определённый период (финансовый учёт), а для оценки себестоимости продукции отдельных

видов используют управленческий учёт [13, с. 14-15]. К основным различиям между финансовым и управленческим учётом известные американские авторы относят следующие. Финансовый учёт служит для составления отчётов для внешних пользователей: владельцев, кредиторов, налоговых органов, регуляторов. На основе же управленческого учёта составляются отчёты для пользователей, работающих внутри организации с целью планирования, управления, мотивации, контролирования и оценки результатов деятельности. Финансовый учёт должен соответствовать национальным стандартам бухгалтерского учёта, Международным стандартам финансового учёта, а для управленческого учёта нет необходимости учитывать ни требования национальных стандартов бухгалтерского учёта, ни международных стандартов. Финансовый учёт является обязательным, а управленческий учёт – необязателен. Руководители предприятий определяют собственные правила в отношении формы и содержания управленческого учёта и внутренних отчётов. [13, с. 14-15]. У нас же П(С)БУ 16 необоснованно приписали функцию определения себестоимости реализованной предприятием продукции конкретных видов, для которой он не предназначен.

Ситуация изменилась после принятия в декабре 2010 года Налогового кодекса Украины (далее – Налоговый кодекс) [15]. Его анализ показывает, что рекомендации по определению налогооблагаемой прибыли, полученной предприятием в Украине и за её пределами за отчётный период, в значительной мере базируются на основных положениях П(С)БУ 16 в части оценки себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) и других расходов за данный период. Хотя имеются и некоторые отличия. Так, согласно статье 138. Налогового кодекса себестоимость реализованных товаров (работ, услуг) состоит из расходов, прямо связанных с их производством: прямых материальных расходов; прямых расходов на оплату труда; амортизации производственных основных средств и нематериальных активов, непосредственно связанных с производством товаров; стоимости приобретенных услуг, прямо связанных с их производством; других прямых расходов, в том числе расходов на приобретение электрической энергии. Оба документа основаны на использовании одинаковых методов амортизации, хотя в Налоговом кодексе введено некоторое ограничение на применение метода ускоренного уменьшения остаточной стоимости. Основное же различие здесь

состоит в том, что ограничены минимально допустимые сроки полезного использования производственных основных средств и нематериальных активов, а следовательно, и предельные нормы амортизации, а в соответствии П(С)БУ 7 «Основные средства» на них нет никаких ограничений. На взгляд автора, ошибочной является рекомендация Налогового кодекса определять стоимость, которая амортизируется, по каждому объекту основных средств на дату ввода в действие Налогового кодекса на основе данных бухгалтерского, а не налогового учёта.

Можно сделать вывод, что после ввода в действие Налогового кодекса Украины П(С)БУ 16 служит методической основой для оценки себестоимости реализованной предприятием продукции как для бухгалтерского так и в значительной мере и для налогового учёта. В соответствии с Налоговым кодексом и П(С)БУ 16 термин «себестоимость реализованной продукции» с некоторыми отличиями отражает только её неполную производственную себестоимость. Однако появление Налогового Кодекса не освобождает предприятия, зарегистрированные в Украине, от обязательного ведения налогового и бухгалтерского учёта, а управленческий учёт может вестись по желанию. При этом автор считает, для отечественных промышленных предприятий в рамках бухгалтерского и управленческого учёта должны более точно оцениваться себестоимость отдельных видов продукции и суммарные издержки производства.

Порядок калькулирования себестоимости продукции существенно зависит от особенностей технологии и организации производства. Это обстоятельство чётко учитывалось до 2002 года. Например, на отечественных машиностроительных предприятиях с единичным и мелкосерийным типом производства применялся позаказный метод. На предприятиях с серийным и массовым типом производства применяли попроцессный метод [1, с. 17]. Такой же подход реализован и в управленческом учёте промышленно развитых стран [14, с. 112].

III. Выводы. Существующая в Украине нормативная методическая база для определения себестоимости реализуемой промышленными предприятиями продукции в разрезе ассортимента нуждается в совершенствовании. Актуальным остаётся вопрос совершенствования П(С)БУ16 и соответствующих положений Налогового кодекса, а также разработки отраслевых методических реко-

мендаций по определению себестоимости реализуемой продукции отдельных видов в машиностроении и других отраслях промышленности.

Список литературы: 1. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. – М.: Финансы и статистика, 1992. с. 3-30. 2. Типовой: положение по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. // Бухгалтерский учет и аудит. – 1996. – № 7. – С. 2 – 60. 3. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16. Утверждено Приказом Министерства финансов Украины № 318 от 31.12.99 г. 4. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.97 г. // Урядовий кур'єр. – 1997. – 12 июня (с изменениями и дополнениями). 5. *Иванов Ю.Б., Котляров Е.В.* Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности// Украинский деловой еженедельник «Бизнес». Раздел «Бухгалтерия, право, налоги, консультации». № 20/1 от 14.05.2001г., с.45-51. 6. Мякота В. Себестоимость продукции от выпуска до реализации /. – Х.: Фактор, 2002. – 264 с. – (Б-ка «Фактора»). – рус. 7. *Бригхэм Ю. Хьюстон Дж.* Финансовый менеджмент. Экспресс-курс. 4-е изд./ Пер. с англ. – СПб.: Питер. 2007. – 544с.; ил. – (Серия «Классический зарубежный учебник»). 8. *Гарисон Рэй, Норин Эрик, Брюер Питер.* Управленческий учёт/ Пер. с англ. О.В. Чумаченко. 11-е изд. – К. Companion Group. 2007. – 1024 с. 9. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с. 10. *Ришар Ж.* Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия/ Пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с. 11. Налоговый Кодекс Украины регистрационный № 2755-VI от 2 декабря 2010 года:// <http://netgo.com.ua/nalogovi-kodeks.html>

Надійшла до редколегії 10.03.11

УДК 336.64

А.А. ПАВЛОВСЬКА, студентка, НТУ «ХП», Харків

ФІНАНСОВА СТІЙКІСТЬ ЯК ЗАСІБ ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Метою даного дослідження є виявлення факторів, параметрів та методів оцінки конкурентоспроможності підприємства, а також проведення аналізу впливу фінансової стійкості на конкурентоспроможність підприємства.

Ключові слова: конкуренція, конкурентоспроможність, фінансовий стан, фінансова стійкість.

Целью данного исследования является выявление факторов, параметров и методов оценки конкурентоспособности предприятия, а также проведение анализа влияния финансовой устойчивости на конкурентоспособность предприятия.

Ключевые слова: конкуренция, конкурентоспособность, финансовое положение, финансовая устойчивость.

The purpose of this research consists in identification of factors, parameters and methods of enterprise competitiveness, as well as analysis of financial stability impact on competitiveness of an enterprise.

Key words: competition, competitiveness, financial state, financial stability.

Актуальність проблеми. Перехід до ринкової економіки зумовлює необхідність системного дослідження та аналізу стану підприємств-конкурентів. За ринкових умов ефективно функціонувати здатні тільки фінансово стабільні підприємства, управлінський персонал яких опанував сутність економічних аспектів управління конкуренцією. Таким чином аналіз фінансової стійкості є до-